

PRIMERA CONFERENCIA

Por el Dr. ENRIQUE VIDAL CARDENAS

“SENTIDO Y ALCANCES DE LA CODIFICACION TRIBUTARIA”

S U M A R I O

1.—Concepto jurídico de código y codificación. 2.—La codificación tributaria y sus métodos. 3.—Contenido del derecho tributario objeto de la codificación. 4.—La reforma tributaria y la codificación. 5.—La codificación tributaria en el derecho comparado (Alemania, Estados Unidos, Francia, Italia, España, México, Argentina, Brasil, Uruguay, Chile). 6.—La codificación tributaria y la doctrina (Comité Fiscal Permanente de la Federación Interamericana de Abogados; Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario; Organización de Estados Americanos. 7.—La codificación tributaria en el Perú. 8.—La Comisión Revisora de la Legislación Tributaria y la Dirección General de Estudios Tributarios. 9.—Proyecto de código tributario para el Perú. 10.—Conclusiones.

1.—Concepto jurídico de código y codificación.

Debemos referirnos, previamente, en forma muy breve, al concepto de Código y de Codificación, tan sólo como preámbulo del tema a tratar. Código es la reunión de las leyes de un Estado, sobre determinada rama jurídica, en un cuerpo orgánico y sistemático. Por antonomasia, cuando en derecho se hace referencia a código se entiende aludido el de Justiniano, que, como Uds. saben, es la colección de las constituciones de los emperadores romanos hecha por orden de Justiniano, y que integran el llamado Corpus Juris Civiles. Este monumento jurídico realizó una doble unificación: de la doctrina del derecho romano ó sea el “jus” y del derecho imperial ó sea las “legos”. Esta mención persigue destacar, desde ahora, el

sentido de la codificación, o sea que las raíces profundas del Derecho Romano, que aún con el transcurso del tiempo se mantiene en pie, obedecen a que la unificación no sólo fué de las “leges”, sino del “jus” ó sea de la esencia de las instituciones, derecho vivo ó doctrina, de allí la universalidad que alcanzo.

Por la codificación se reúnen las leyes de determinada rama jurídica del derecho positivo de un país, en un todo orgánico y armónico, que como hemos dicho recibe el nombre de código, pero que debe efectuarse bajo la unidad científica que es su determinante. En general, la acepción vulgar ó común de código, como simple ordenamiento legal, es muy diferente a lo que es un código en su acepción jurídica.

2.—La Codificación tributaria y sus métodos.

El anhelo en favor de la codificación tributaria, data de algún tiempo, pero últimamente ha tomado cuerpo, generalizándose el deseo de los países de establecer códigos tributarios. Ello obedece, por un lado, a la precisión que han alcanzado los conceptos del derecho tributario; por otro, a la necesidad de su certeza; y, por último, a la imprescindible necesidad de poner orden a una legislación cada día más enmarañada y confusa.

La cantidad de normas jurídicas que se refieren a la tributación impone la necesidad de sistematizar la legislación para facilitar su correcta aplicación. A medida que se estructuran y adquieren estabilidad los principios propios de esta rama jurídica, se requiere sancionarlos mediante normas generales que los recojan. Entre tanto, tales principios estaban a cargo de la jurisprudencia, pero se hacía necesario que fueran formulados mediante ley. Esto ha contribuido a la codificación del derecho tributario.

La autonomía del derecho tributario, tema que ya fue tratado anteriormente en el Instituto en conferencia dictada por el Dr. Manuel Belaúnde Guinassi, sobre el cual no cabría entrar en análisis, al precisar los conceptos del derecho tributario, ha contribuido también en forma eficaz a la corriente codificadora que se advierte. No obstante, cabe señalar como premisa que la autonomía del derecho tributario, está condicionada al mantenimiento y respeto de la unidad del derecho, sin la cual no puede concebirse el orden jurídico.

No puede desconocerse que en casi todos los países, el creciente aumento de los gastos públicos y la evolución de las doctrinas económicas, traen como consecuencia la constante modificación de las

leyes en la medida que las circunstancias lo imponen, obteniéndose como resultado una serie de disposiciones inconexas, a veces contradictorias ú oscuras.

El profesor Sainz de Bujanda para afirmar la posibilidad y conveniencia de la codificación tributaria, cita las objeciones que se han formulado con la codificación, tales como que la multiplicidad de las situaciones fiscales impiden su codificación, que la acción fiscal debe inspirarse en criterio de oportunidad no plasmable en normas rígidas de un código, y que la variedad de preceptos fiscales impiden someterlos a un esquema unitario. Señala a este respecto, que lo que se trata de codificar no es la acción administrativa, sino aquellos principios jurídicos que la presiden y a los cuales debe ajustarse.

El profesor Giuliani Fonrouge al tratar de la codificación tributaria, señala que no significa únicamente depurar Y aglutinar textos legales dispersos, sino que, en esencia, importa crear un cuerpo orgánico y homogéneo de principios generales regulatorios de la materia tributaria en su aspecto sustancial, en el procedimiento, y en lo sancionatorio, que deben servir en base para la aplicación e interpretación de las normas.

La codificación tributaria en un sentido general representa, pues, por una parte, la sistematización orgánica de todas las normas y principios que se refieren al mecanismo de aplicación de los impuestos, es decir, al tratamiento jurídico del fenómeno tributario considerado en forma unitaria, abstracción hecha de cada impuesto en particular; y, de otro lado, significa también la sistematización de las normas fiscales de cada tributo en particular, teniéndose en cuenta las repercusiones con respecto al sistema tributario en general.

Los métodos de codificación que en la práctica se observan son dos: 1)—código general de principios tributarios; y 2)—código o códigos especiales o leyes para cada grupo de impuestos.

3.—Contenido del Derecho Tributario.

Por ser las leyes tributarias y sus principios, el objeto de la codificación, obligadamente debemos referirnos, aunque en forma muy sucinta, al contenido del derecho tributario, con lo cual señalamos también los alcances de la codificación tributaria.

En un estado de derecho, sólo puede establecerse impuestos dentro de las facultades que la Constitución confiere y universal-

mente los impuestos se establecen por ley, la que regula también el nacimiento de cada obligación de impuesto, su determinación y su extinción, las infracciones, sanciones, etc. La Ley confía al Estado la exigencia de las prestaciones denominadas tributos. Desde muy antiguo, el Fisco como sujeto de derecho y, como tal, sometido a los tribunales, nació al separarse éste, como actividad patrimonial, del Estado como poder. Así se configura el principio jurídico de la igualdad de las partes en el proceso tributario, Fisco y contribuyente, mediante iguales posibilidades de alegación y defensa, ante un juez ajeno a las partes.

En términos generales, podemos decir que el derecho tributario estudia el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones. El estudio del aspecto económico que regula los tributos, corresponde al campo de la ciencia de las finanzas. Como ustedes saben, son muchas y variadas las definiciones que los distintos tratadistas asignan al derecho tributario. En un reciente curso de derecho tributario del profesor español Amorós, encuentro una definición que me parece novedosa. Indica que “el Derecho Tributario es la rama del Derecho Público que estudie, fija y justifica los principios generales y jurídicos de las relaciones tributarias, haciendo posible su presencia y desarrollo posterior en los diversos tributos que integran los sistemas fiscales de cada país”.

Este contenido general del derecho tributario, que es materia de la codificación tributaria, tiene su expresión específica, por los distintos tratadistas, en forma diferente en su forma, aunque análoga en el contenido. Generalmente, se divide el estudio del derecho tributario en dos partes. La parte general, constituida por el conjunto de principios jurídicos comunes a los tributos, y a la parte especial por la regulación de cada impuesto en particular.

A manera de enumeración, voy a citar los distintos acápites que comprende la parte general, sólo para señalar el contenido y alcances de la codificación tributaria.

El llamado derecho constitucional tributario, que trata de la potestad de imponer tributos, los titulares de ellas y sus limitaciones; principios de igualdad, generalidad y legalidad de los tributos.

El denominado derecho tributario sustantivo o material, que comprende el tributo y su clasificación jurídica; la obligación tributaria, su nacimiento y extinción; los sujetos de la relación jurídico-tributaria: activo el Estado y pasivo el contribuyente; el objeto de la obligación y los elementos o presupuestos necesarios; los terce-

ros responsables ante el Fisco; aplicación é interpretación de la ley tributaria.

El conocido como derecho tributario formal o administrativo que estudia la determinación de la obligación tributaria; los sistemas declarativo, de oficio o mixto; procedimientos; órganos administrativos; privilegios y garantías fiscales; recaudación.

El derecho penal tributario que trata de la violación de las normas tributarias; la naturaleza jurídica del ilícito tributario; las infracciones y sanciones; y los delitos fiscales en que predomina la intencionalidad

El denominado derecho tributario procesal, como conjunto de normas que regulan las controversias que se plantean entre los dos sujetos de la relación jurídico-tributaria: Fisco y contribuyente; la intervención previa de la propia administración para que corrija o confirme el acto impugnado, y que algunos consideran como parte del derecho tributario formal; la acción del contribuyente ante el órgano jurisdiccional, sea mediante intervención directa ante el Poder Judicial, ó previo conocimiento y resolución de un tribunal de orden administrativo, pero independiente de la administración activa; procedimientos.

Finalmente, el llamado derecho tributario internacional, que estudia el conjunto de principios y normas para evitar el problema de la doble imposición originado en los casos en que un mismo fenómeno económico da lugar a dos obligaciones de impuesto a cargo de un mismo contribuyente, por dos Estados distintos, sea por aplicación del principio de la fuente, la nacionalidad o el domicilio; así como lo referente a los tratados impositivos en materia de aduanas.

La parte especial, como hemos dicho, estudia cada impuesto en particular, o sea las regulaciones sobre contribuyente, materia imponible, parte alícuota o fija del tributo exoneraciones, etc.

En el estudio del derecho tributario todavía predomina, en cuanto a la clásica clasificación de los tributos en: impuestos, sin contraprestación determinada; las tasas, con contraprestación específica individualizable (correos, multas, etc.); y las contribuciones especiales con prestaciones específicas al sector contribuyente (derecho de mejoras, seguro social, etc.).

En cuanto al estudio y clasificación de los impuestos, si bien podría considerarse que hay diferentes criterios en los planteamientos, ello no impide una uniformidad conceptual básica.

Aparte de la clásica distinción de los impuestos en directos e indirectos, sobre cuyo concepto muchos autores difieren, el estudio de los impuestos en particular considera: el impuesto a la renta; el impuesto a las ganancias de capital; el impuesto al patrimonio; el impuesto a las transmisiones patrimoniales, a título oneroso o gratuito (herencias y donaciones); el impuesto sobre la producción, ventas y consumos; el impuesto aduanero a la exportación e importación.

Ruego que disculpen esta visión incompleta y panorámica del contenido del derecho tributario, que debe ser materia de las otras sesiones programadas de este seminario, a cargo de distinguidos colegas. Mi propósito ha sido, repito, mostrar los alcances de la codificación a través de esta versión muy general del derecho tributario.

4.—La codificación y la reforma tributaria.

La obra de codificación es especialmente propicia para intentar la reforma del sistema tributario, ajustando el derecho positivo a las ideas políticas que se consideren representativas de la justicia y de la realidad económica del país. El concepto de sistema tributario implica cierta coordinación de los diferentes impuestos entre sí con el sistema económico dominante, y con los fines fiscales y extrafiscales de la imposición. Al lado del enfoque económico del sistema tributario, debe tenerse en cuenta su enfoque jurídico, o sea que su estructura o normativa jurídica se ajuste a los principios del derecho tributario, no sólo en cuanto el derecho es el instrumento de expresión mediante la ley de la tributación, sino para que jurídicamente se definan los objetivos que persigue la política fiscal.

De esta manera, por un lado, se obtiene el perfeccionamiento técnico-jurídico del sistema tributario y, por otro, se adapta el régimen impositivo en forma jurídica a las nuevas realidades económicas, en forma tal que constituya un sistema normativo justo. Lo primero se obtiene mediante el código de principios generales, y lo segundo al reestructurarse las normas que gobiernan cada impuesto en particular.

5.—La codificación en el derecho comparado.

El proceso de codificación no ha sido igual en todos los países, aunque puede apreciarse que se han observado dos orientaciones

bien definidas. Por un lado, están los países que se limitan a considerar los principios de carácter sustantivo, sancionatorio, y normas procesales, ó sea los principios de orden general o común a todo el sistema tributario tal es el caso de Alemania, México, Chile, España, Brasil, Uruguay y Argentina. Por otra parte, tenemos las codificaciones que incluyen los principios generales y, además, lo relativo a los diversos tributos en particular, tal el caso de Estados Unidos, Francia, Italia.

En forma muy somera, vamos a referirnos a los códigos o proyectos de códigos tributarios de los distintos países, a que hemos hecho mención.

Alemania.— El llamado Ordenamiento Tributario alemán aprobado por la Ley de 13 de diciembre de 1919, completado en 1934 con la Ley de Adaptación Impositiva, responde en su estructura al siguiente plan, según lo explica el profesor uruguayo Valdés Costa: Título Preliminar, que trata de los principios fundamentales; Libro I, Organización administrativa y Jurisdiccional; Libro II, la relación jurídico-tributaria, tanto en su aspecto formal como material, regulando el nacimiento, desarrollo y extinción de la obligación, su aplicación, y los recursos contra las decisiones administrativas; y el Libro III que trata sobre las infracciones y penas.

En el estudio que, sobre el sistema tributario alemán, ha hecho el citado profesor uruguayo, destaca algunas de sus particularidades, por la influencia que ha ejercido en la doctrina italiana, la que a su vez ha encontrado amplia difusión y acogida en el ambiente jurídico de los países latinoamericanos. Señala que el Ordenamiento Tributario alemán parte del principio fundamental de la autonomía del derecho tributario, el cual debe fundarse en principios y adaptarse únicamente a sus propias necesidades, lo que influye en la determinación del hecho imponible y en la interpretación de las leyes. Destaca, también, que el Ordenamiento acoge la solución de tribunales tributarios especiales, con organización y competencia propias, independientes de los Poderes Ejecutivo y Judicial.

México.— La codificación mexicana, que fué la primera de Latinoamérica, sigue la línea del Ordenamiento alemán, conteniendo un cuerpo homogéneo de normas específicas de tributación y un órgano jurisdiccional independiente para resolver las controversias tributarias. El código fiscal que rige desde 1939 tiene la siguiente composición: Título I, Disposiciones generales, relativas al concepto de los tributos; Título II, sobre los créditos fiscales, tratando del sujeto de

las obligaciones y del nacimiento, exigibilidad y extinción de las mismas; Título III, trata de la fase oficiosa del procedimiento, ó sea el procedimiento de determinación y pago del crédito fiscal; Título IV, trata de la fase contenciosa del procedimiento tributario, ó sea del Tribunal Fiscal, competencia y procedimiento; Título V, se refiere a las infracciones y sanciones; Título VI, legisla sobre los delitos fiscales, que son aquellos de comisión intencional, así como del contrabando; Título VII, se refiere a las investigaciones fiscales y al procedimiento de la Procuraduría Fiscal ante los órganos judiciales para la sanción de los delitos fiscales.

Chile.— Tiene un código tributario que rige desde el año 1961, el cual contiene normas de carácter general y aspectos sustantivos de los diversos impuestos. Su estructura es la siguiente: Libro I, trata de la Administración, fiscalización y pago de los impuestos; Libro II, sobre Apremios, sanciones é infracciones; Libro III, Tribunales, Procedimiento y prescripción.

España.— La Ley General Tributaria sancionada en España y que rige desde 1964, constituye uno de los últimos códigos sobre la materia. Su estructura está dividida en la forma siguiente: Título preliminar, con los Principios generales tributarios; Título I, Normas tributarias, su aplicación é interpretación; Título II, Los Tributos, sus clases, el hecho imponible y su determinación, el sujeto pasivo del tributo, la deuda tributaria y su extinción, las infracciones y sanciones tributarias; y el Libro III que trata sobre la gestión tributaria, órganos de la administración, procedimiento, recaudación, la controversia tributaria, sus órganos y procedimientos.

Brasil.— En este país todavía no se ha aprobado un código tributario, pero existe un anteproyecto preparado por el profesor Gomes de Sousa, que constituye un excelente estudio sobre la materia, el cual fue revisado por una comisión, siendo su estructura la siguiente: Libro I, trata de la competencia tributaria, señalando los alcances del Poder Legislativo en la materia; Libro II, se refiere a los tributos, sus definiciones y la regulación de los principios generales de las contribuciones; Libro III, incluye normas sobre la vigencia, aplicación e interpretación de la Ley tributaria; Libro IV, legisla sobre la obligación tributaria; Libro V, trata sobre el nacimiento, extinción y exclusión del crédito tributario y sobre garantías y responsabilidades; Libro VI, se refiere a la administración tributaria. En el comentario que sobre el particular hace el profesor Giuliani Fonrouge, hace presente que es lamentable que la comisión eliminara los capítulos que contenía el proyecto Gomes de Sousa sobre infrac-

ciones y sanciones y respecto al proceso contencioso tributario.

Uruguay.— Tampoco en este país se ha aprobado un código tributario, pero sí existe un proyecto sobre la parte general que contiene las normas comunes de todos los tributos. La estructura del proyecto es la siguiente; el Título Preliminar, que trata del ámbito de aplicación del Código, las fuentes, aplicación e interpretación de las normas tributarias; el título I, corresponde a la relación jurídico-tributaria, trata del concepto de los tributos y de los sujetos activo y pasivo de la obligación tributaria, extinción, privilegios y excepciones; el Título II, comprende el procedimiento de determinación del tributo, recursos administrativos, ante el Tribunal Fiscal y en un subtítulo del régimen de lo contencioso-judicial; y el Título III se refiere a las infracciones y sanciones. Gran parte de este proyecto de Código se encuentra incorporado en la denominada Ley de Recursos dictada en 1960.

Argentina.— No existe un código federal tributario en este país, pero sí rige el código fiscal de la Provincia de Buenos Aires desde 1948, que constituye un conjunto orgánico de normas estructuradas en dos partes, una general con los principios consagrados por la doctrina y la legislación sobre determinación, extinción y sujetos de las obligaciones tributarias, interpretación, infracciones y procedimiento contencioso; y otra parte especial sobre el régimen de cada uno de los tributos provinciales.

Acaba de elaborarse en este país, por una comisión presidida por el profesor Dr. Carlos M. Giuliani Fonrouge, un anteproyecto de código tributario federal, que según el propio autor, sigue el método de las codificaciones de Alemania, México y España, comprendiendo los principios generales de la tributación y el régimen del contencioso, siendo aplicable a todos los tributos federales, incluso en materia aduanera. Su estructura es la siguiente: Título I, sobre disposiciones generales; Título II, órganos de la administración fiscal; Título III, la obligación tributaria; Título IV, infracciones y sanciones; Título V, órganos jurisdiccionales y procedimiento. Cabe señalar que, aún cuando no existe todavía este código con sanción legislativa, desde 1959 existe el Tribunal Fiscal de la Nación, como órgano jurisdiccional independiente, ante el cual puede apelarse, sin pago previo, de los tributos y multas exigidos por la administración.

Estados Unidos.— La codificación norteamericana no es un conjunto homogéneo de conceptos de aplicación general, sino la agrupación de disposiciones sobre los distintos tributos federales, con excepción de los aduaneros, seguramente debido a que en ese país

se prefieren las soluciones pragmáticas. Actualmente está en vigor el Internal Revenue Code of 1954, cuya estructura es la siguiente: 1) Impuesto a la Renta de personas físicas y de sociedades; 2) Impuesto a las herencias y donaciones; 3) Impuesto a los sueldos y salarios para seguridad social; 4) Impuestos al consumo; 5) Impuestos al alcohol, tabaco y otros; 6) Procedimiento y administración que reúnen las normas sobre aplicación y pago de impuestos, prescripción, infracciones y sanciones, acciones judiciales y ante la Corte Fiscal; 7) Organización y funciones de la comisión bicameral sobre impuestos.

Francia.— La codificación en este país es análoga a la de Estados Unidos, constituye más bien una reunión de los textos fiscales dispersos, sin una parte general de principios independientes. En la actualidad rige el Código General de Impuestos aprobado en 1950, y el Código de Aduanas reformado en 1948. El primero se refiere a todos los tributos excepto aduanas, y su Libro I está subdividido en tantas partes como impuestos; el Libro II es de orden general y legisla sobre pagos, sanciones, procedimiento, garantías y privilegios prescripción y secreto profesional.

Italia.— En este país la labor ha sido de unificación de la legislación tributaria, rigiendo ahora el Texto Unico de las Leyes sobre Impuestos Directos, vigente desde 1960, cuya estructura es la siguiente: Título I, presupuesto de la imposición, sujetos pasivos, declaración y determinación; los Títulos II al IX tratan de cada impuesto en especial; el Título X, trata sobre percepción y procedimiento de cobro; el Título XI versa sobre sanciones.

He creído necesario hacer este breve análisis de la codificación tributaria de los países mencionados, tanto para resaltar los diferentes métodos seguidos, como para precisar los alcances de los códigos en el derecho comparado, que es materia del tema de que nos estamos ocupando.

6.—La codificación tributaria y la doctrina.

Considero, también, de interés al tema, referirme a las resoluciones y acuerdos que han adoptado las diversas instituciones científicas especializadas, en sus reuniones internacionales, respecto a la codificación tributaria, que reflejan la doctrina sobre la materia.

- A) Correspondió a la V Conferencia de la Federación Interamericana de Abogados, que precisamente se celebró en Lima en el año 1947, dar impulso en América Latina a la codificación

tributaria, mediante la aprobación de importantes resoluciones, en la que tuvo activa participación la delegación del Perú.

El Comité de Impuestos, que estuvo integrado por varios de los tributaristas aquí presentes, al tratar de las ponencias denominadas “Conveniencia y posibilidades de Codificar las disposiciones tributarias en un Código Autónomo Único” y sobre “Conveniencia y Posibilidad de Uniformar la Clasificación de Impuestos y de Códigos Tributarios de los países de América”, sobre las que presentó trabajo por el Perú el Dr. Jorge del Busto, se acordó una resolución que fué aprobada por la Asamblea, la que recomienda: 1) la adopción de Códigos en que se estructuren, con las mayores garantías de permanencia compatibles con el interés nacional, los principios fundamentales del derecho tributario sustantivo y aquellos del derecho tributario adjetivo; y 2) la adopción de medidas que permitan la formulación de textos ordenados, periódicamente actualizados, que contengan las disposiciones legales y reglamentarias relativas a los regímenes impositivos, previa su clasificación y agrupación adecuada.

Como complemento de esta resolución, se aprobó la designación de un subcomité encargado de preparar un anteproyecto de modelo de código tributario, que sería presentado a la VI Conferencia Interamericana de Abogados, que contenga los principios básicos que regulan la imposición en general. Este propósito no se cristalizó pues no fué presentado dicho modelo de código en la siguiente conferencia.

En la misma Conferencia de Lima, en el tema sobre lo contencioso tributario, me tocó presentar el trabajo correspondiente, habiéndose aprobado por el Comité y la Asamblea una resolución recomendando la creación de tribunales independientes que resuelvan privativamente las reclamaciones tributarias de que hayan conocido previamente los órganos administrativos encargados de su aplicación.

B) En las Jornadas celebradas por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, del cual forma parte nuestro Instituto Peruano de Derecho Tributario, se han aprobado también importantes resoluciones relacionadas con el derecho tributario y su codificación. Así, en las Jornadas de Montevideo de 1956, se aprobaron las conclusiones siguientes:

I.— El Derecho Tributario tiene autonomía dentro de la unidad general del derecho, por cuanto se rige por principios propios y posee institutos, conceptos y objeto también propios;

- II.— Las normas jurídico-tributarias sustanciales, formales y procesales, deben ser agrupadas sistemáticamente en cuerpos jurídicos orgánicos;
- III.— La aplicación de las normas tributarias no puede afectar los derechos esenciales de la persona humana, ni las garantías de orden constitucional;
- IV.— El contencioso-tributario debe ser competencia de organismos independientes de la administración activa.

En las Jornadas de México de 1958, se adoptaron las resoluciones siguientes:

- I.— Que el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, estudie la posibilidad de unificar la terminología técnica tributaria, con la mira de elaborar un diccionario latinoamericano de derecho tributario;
- II.— Que se establezca códigos tributarios en cada uno de los países latinoamericanos, que fijen sistemática y ordenadamente los principios generales del derecho tributario e incluyan las normas procesales que garanticen los derechos individuales y permitan la adecuada fijación de aquellos;
- III.— Que esos Códigos ofrezcan caracteres de permanencia, certeza y claridad, a fin de asegurar la estabilidad y conocimiento de las situaciones jurídicas que los mismos reglamenten;
- IV.— Que, con el objeto de simplificar la legislación de cada impuesto y para facilitar su comprensión y cumplimiento, las diversas leyes tributarias se agrupen metódicamente en ordenamiento únicos;
- V.— Que los tribunales de lo contencioso-tributario deben gozar de independencia con respecto al Poder Ejecutivo; y de no estar ubicados dentro del Poder Judicial, esa independencia debe ser la misma que se asegura a los órganos de este Poder.
- VI.— Que debe eliminarse el requisito del pago previo de los tributos, tanto en la interposición de recursos administrativos, como en el ejercicio de la acción contenciosa.

C) La Organización de los Estados Americanos (OEA) que viene prestando importantes servicios en el campo de la tributación, ha llevado a cabo, como Uds. conocen, reuniones de expertos para estudiar y tratar sobre Administración Tributaria en 1960 en Buenos Aires, y sobre Política Tributaria en 1962 en Santiago de Chile. Ahora, se ha abocado a la tarea de

preparar un Modelo de Código Tributario para América Latina, para cuyo efecto ha contratado los servicios profesionales de tres técnicos de reconocida versación, los Dres. Carlos Giuliani Fonrouge (argentino), Rubens Gomes de Sousa (brasileño) y Ramón Valdés Costa (uruguayo), quienes constituidos en comisión están preparando dicho trabajo, que consta de dos partes, una general conteniendo los principios jurídicos comunes a todos los tributos, y la parte especial que señalará las regulaciones a adoptar sobre cada tipo de tributo. Este trabajo ya ha sido elaborado en parte, y no cabría referirse a su estructura por encontrarse todavía en proceso de elaboración. Además, la OEA ha designado un colaborador por cada país latinoamericano, para que dé su opinión sobre el referido Código Modelo, en especial con respecto a su Constitución Política y a la armonización o no con los criterios de imposición dominantes en el país.

7.—La Codificación en el Perú.

En el Perú, como en el resto de Latinoamérica, ha prendido el afán de la codificación tributaria, que en la práctica se le considera unida a la tan solicitada reforma tributaria.

Ya desde el año 1942 por la Ley N° 9639 se autorizó al Poder Ejecutivo para codificar las leyes de impuestos a la renta, a la transmisión onerosa o gratuita de bienes, las tasas y la tributación municipal, a fin de obtener un más justo y eficaz régimen tributario e impedir el fraude y la evasión. Parece ser que esta codificación, en realidad, se entendía sobre la regulación en particular de cada impuesto, aún cuando nada impedía que al formularse, ella estuviera precedida de una parte general de principios comunes a todos los tributos materia de la codificación. Sensiblemente, hasta ahora no se ha llegado a hacer uso de dicha autorización legal, no habiéndose formulado la mencionada codificación.

En diversas oportunidades el Congreso y el Gobierno han designado comisiones para la reforma de la legislación tributaria o la preparación del código tributario, no habiéndose logrado tampoco este propósito.

Recientemente, la Ley N° 14858 ha creado, como Uds. saben, con carácter permanente, una Comisión Revisora de la Legislación Tributaria, integrada por representantes del Poder Legislativo, funcionarios tributarios, representantes de las profesiones liberales vincu-

ladas a la tributación, y delegados de las entidades gremiales de la actividad económica y del trabajo. Dicha ley encomienda la Comisión la revisión del sistema tributario, para adecuarlo a la política de plan impositivo contemple la mejor distribución de la carga tributaria, impida el fraude y la evasión, y recoja la técnica fiscal moderna. La nueva legislación tributaria debe ser redactada en forma de código o ley orgánica por cada impuesto o grupo de impuestos a fines.

Ya nos referimos anteriormente a lo que significa un sistema tributario, que implica coordinación de los diferentes impuestos entre sí con la política económica imperante y con los fines fiscales y extrafiscales que se desea asignar a la imposición. La misión principal de la Comisión Revisora, según la Ley de su creación, está circunscrita a la revisión integral del régimen o sistema tributario del país.

La revisión del sistema tributario puede conllevar también la del ordenamiento de la legislación tributaria ó la formulación de un código tributario, como medidas destinadas al perfeccionamiento técnico-jurídico del régimen fiscal. De la ley que creó la Comisión Revisora, se desprende que ésta debe preparar un código o ley orgánica de impuestos, ó sea que está obligada a llevar a cabo, por lo menos, un ordenamiento de la legislación tributaria. Puede, también, dentro de sus facultades, preparar un código tributario de principios comunes a todos los tributos, porque con é ello estaría perfeccionado el sistema tributario en su aspecto jurídico.

Para hacer factible el estudio y reforma del sistema tributario del Perú, así como la preparación de un código tributario o de leyes orgánicas por impuestos, la misma ley N° 14858 crea la Dirección General de Estudios Tributarios, para que dotada de personal técnico con dedicación exclusiva lleve a cabo la redacción de los referidos instrumentos legales, en base a las directivas que imparta la Comisión Revisora.

Vemos, pues, que existe el instrumento legal y también existe ó puede existir el instrumento administrativo, para que en el Perú se lleve a cabo la reforma del sistema tributario y la codificación de la legislación pertinente, creados por la citada Ley N° 14858.

Es indudable que hay la imperiosa necesidad de poner orden a nuestra legislación tributaria, cada día más enmarañada, confusa y dispersa, sobre lo cual no hay ninguna duda. Cabe ahora preguntarse si debe procederse simplemente y con carácter previo al ordenamien-

to de nuestra legislación tributaria, paralela o conjuntamente con la reforma del sistema tributario, ó si el país se encuentra ya en condiciones de afrontar la aplicación de un código, que es cosa diferente. El código tributario, entendiendo como tal al de principios generales, hemos visto que supone, en lo esencial, la articulación sistemática, dentro de un texto positivo, de las reglas jurídicas de común aplicación a los diversos tributos.

A este respecto, recuerdo lo expresado por el profesor español Sainz de Bujanda en un reciente estudio sobre codificación tributaria, en el sentido de que “es importante advertir que las leyes deben estructurarse sobre realidades de la vida y según las posibilidades del país al que deben ser aplicadas; y que nada vale la perfección técnica si la organización administrativa o el elemento humano —tanto de quien la soporta como de quien la aplica— no están en condiciones para que se logre sus finalidades”.

Vale decir que las leyes tributarias, y con mayor razón un código tributario, deben adaptarse a las modalidades y hábitos del país, y tener en cuenta diversos factores, entre otros el psicológico, así como el grado de moralidad de los llamados a cumplirlas o aplicarlas. Una ley muy técnica puede derivar en desigualdades e injusticias si en la práctica no logra llevarse a efecto con el grado de generalidad que es fundamental en tributación.

Frente a este dilema, con optimismo, me inclino hacia el propósito de que el Perú pueda contar con un código tributario de principios. A este fin tienen que contribuir todas las partes en juego, el Fisco, el contribuyente, las profesiones jurídicas, los políticos, y la ciudadanía en general. El código debe recoger los principios jurídicos inalienables al ser humano, en salvaguarda de sus derechos, así como sus obligaciones, sin perjuicio de que recoja también los derechos que tiene el Fisco para aplicar los impuestos, y las medidas represivas necesarias, lo mismo que el procedimiento jurisdiccional conforme al cual se resuelva las controversias entre el Fisco y el contribuyente, con independencia y justicia.

Si bien en la elaboración de un código tributario no puede darse la espalda a los principios y preocupaciones jurídicas que en este campo del derecho existen, tampoco puede olvidarse que debe recoger el derecho vivo del país, representado y hecho realidad en su jurisprudencia y en sus institutos consuetudinarios, que podrán o no ser enmendados, pero que tienen que tenerse presentes. Esto nos lleva a considerar la necesidad de formulación de textos unificados por impuestos, a manera de antecedentes indispensables, tanto para

la elaboración de un código tributario de principios, como para la formulación de las leyes orgánicas de cada impuesto en particular. Felizmente, observamos que el Ministerio de Hacienda por el órgano de su Dirección General de Estudios Tributarios, está llevando a cabo esta previa labor.

A manera solamente de información, no podría dejar de mencionar la existencia de un anteproyecto de código tributario de principios generales, preparado para el Perú por el profesor español Dr. Jaime García Añoveros, Catedrático de Economía y Finanzas de la Universidad de Sevilla, persona de reconocida versación en la materia, que fué contratado por el Ministerio de Hacienda con dicho objeto, anteproyecto que se encuentra en estudio de la Comisión Revisora de la Legislación Tributaria, no habiéndose hecho conocer oficialmente.

Como conclusión, consideramos que la codificación tributaria en el Perú, podría orientarse en la forma siguiente:

- I.— Formulación de un código tributario general que contenga los principios jurídicos, sustantivos y de procedimiento, comunes a los tributos. Por su carácter general, este código debe comprender los principios comunes referentes a los impuestos, incluso derechos de aduana; a las tasas; y a las contribuciones especiales.
- II.— El código tributario debe ofrecer carácter de permanencia, recogiendo los institutos fundamentales consagrados por el derecho tributario, sin perjuicio de su adaptación a las condiciones de diverso orden que imperan en el país; así como incorporar aquellos institutos propios de nuestra legislación y jurisprudencia que sea conveniente mantener.
- III.— El código debe ser redactado usando terminología que ofrezca certeza y claridad, y, en lo posible, que esté al alcance general, teniendo en cuenta que su aplicación y cumplimiento corresponde a grandes sectores del país.
- IV.— La estructura del código general, podría comprender básicamente:
 - 1.— Disposiciones generales, (tributos, potestad tributaria, fuentes de la ley, aplicación é interpretación de la ley).
 - 2.— Obligación tributaria (relación jurídico-tributaria; sujeto activo; sujeto pasivo, capacidad y domicilio, terceros responsables; hecho imponible; formas de extinción de la obligación).

- 3.— Administración tributaria.
 - 4.— Procedimientos de determinación (clases, plazos, forma, fiscalización).
 - 5.— Infracciones y sanciones.
 - 6.— Controversia tributaria (vía administrativa, procedimiento y órganos; vía judicial, instancias y procedimiento).
- V.— La regulación de cada tributo en particular, no debe ser objeto de código, sino de ley orgánica por cada tributo o grupo de tributos afines, formulada de acuerdo con el sistema tributario adoptado por el país, y guardando armonía, en su aspecto jurídico, con las normas incorporadas en el código tributario general.
- VI.— En la formulación de cada ley orgánica, debe incorporarse aquellas normas de regulación del tributo que, por su conveniencia, hayan sido consagradas por la legislación y jurisprudencia del país, sin perjuicio de las modificaciones que aconseje la doctrina y la técnica fiscal moderna, en cuanto sean adaptables y factibles en base a los dos factores en juego: Fisco y contribuyente.
- VII.— La agrupación de los principales impuestos, dentro del sistema tributario que adopte el país, podría ser: impuesto a la renta; impuesto a las ganancias de capital; impuesto a las herencias, legados y donaciones; impuesto inmobiliario (a la renta ó patrimonial); impuesto a las transferencias de bienes a título oneroso; impuesto a las ventas y consumos; impuesto aduanero a la importación y exportación.

BIBLIOGRAFIA

RAFAEL BIELSA.— Compendio de Derecho Fiscal.

ANTONIO BERLIRI.— Principios de Derecho Tributario.

NARCISO AMOROS.— Curso de Derecho Tributario.

A. D. GIANNINI.— Instituciones de Derecho Tributario.

RAMON VALDES COSTA.— Curso de Finanzas.— La codificación del derecho tributario.

G. A. POSADAS BELGRANO.— Derecho Tributario.

GIULIANI FONROUGE.— Derecho Financiero-Realidad y perspectiva de la codificación tributaria.

DINO JARACH.— Curso Superior de Derecho Tributario.

FERNANDO SAINZ DE BUJANDA.— Hacienda y Derecho.— Estructura jurídica del sistema tributario.

GUNTER SCHMOLDERS.— Teoría General del Impuesto.
